



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Marie Trnkové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka v právní věci

žalobce: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**
sídlem Horní Vltavice 116
zastoupeného Censitio, s.r.o., sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 13. 7. 2018, č. j. 31586/18/5300-22441-701848,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2018, č. j. 31586/18/5300-22441-701848 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 34 662 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Odůvodnění:

Shrnutí žaloby

1. Žalobou doručenou dne 14. 9. 2018 krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2018, č.j. 31586/18/5300-22441-701848, jímž byly dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010, červenec 2010, září 2010, říjen 2010, listopad 2010, prosinec 2010, leden 2011, únor 2011, březen 2011, duben 2011, květen 2011, červen 2011, červenec 2011, srpen 2011, září 2011, říjen 2011, listopad 2011, prosinec 2011, leden 2012, únor 2012, , březen 2012, duben 2012, květen 2012, červen 2012, červenec 2012, srpen 2012, září 2012, říjen 2012, listopad 2012, prosinec 2012, leden 2013, únor 2013, březen 2013 a duben 2013 změněny v údajích o doměřené dani a sdělení penále, v ostatním zůstaly dodatečné platební výměry beze změny.
2. Napadenému rozhodnutí je vytýkáno, že to bylo vydáno po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Se zřetelem k době, kdy lhůta neběžela pro probíhající řízení před soudem, nastal konec prekluzivní lhůty k 6. 8. 2017. Pro zrušení původního rozhodnutí žalovaného Nejvyšším správním soudem k prodloužení lhůty pro stanovení daně nedošlo. V tomto ohledu žalobce nesdílí názor Nejvyššího správního soudu o prodloužení lhůty pro stanovení daně, protože nezákonné rozhodnutí takovou lhůtu prodloužit nemůže. Jinak by zrušené rozhodnutí vyvolávalo právní následky i po svém zrušení.
3. Porušení práva na spravedlivý proces žalobce spatřuje v postupu žalovaného při seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru. Tento dokument je obsáhlý a nebyly k němu připojeny žádné důkazní prostředky. S těmi se zástupce žalobce seznámil až při nahlížení do spisu.
4. Při nahlížení do spisu žalobce položil žalovanému několik otázek, na které žalovaný mínil reagovat písemnou formou. Neprojednání seznámení nebylo možno v dalším řízení napravit.
5. Lhůta pro vyjádření k seznámení a k návrhu na provedení dalších důkazních prostředků nebyla prodloužena. Poukazuje se na rozsah doplněného spisového materiálu. Poukazuje se na výsledek projednání trestního oznámení správce daně a dovozuje se nemožnost podat vyjádření, protože nebylo lze předané písemnosti prostudovat. Rozhodnutí o zastavení řízení o prodloužení lhůty není správné.
6. Doplnění dokazování bylo prováděno podjatými úředními osobami, jestliže další podklady opatrovaly tytéž zaměstnankyně finančního úřadu, které prováděly daňovou kontrolu. Ty samé zaměstnankyně byly označeny jako kontaktní osoby pro podávání informací policii.
7. Žalovaný neunesl důkazní břemeno o zapojení žalobce do daňového podvodu. Podává se výčet společností v řetězci, které podaly daňové přiznání a následně jim daň byla stanovena podle pomůcek. Tato daň následně byla zaplacená. Již proto nelze dovodit existenci daňového podvodu. Uvádějí se příklady, kdy daň byla uhrazena exekučně, či

na základě zajišťovacího příkazu, u dalších společností nebyl prokázán nárok na daňový odpočet. Jindy se nepodařilo správnost daňového přiznání ověřit. Tato zjištění neprokazují existenci chybějící daně.

8. Nebylo prokázáno, že žalobce věděl nebo vědět měl o svém zapojení do daňových podvodů. Se zřetelem k obchodované komoditě žalobkyně postupovala standardním modelem. Vyjadřuje se nesouhlas s názorem žalovaného na výši sjednané kupní ceny. Poukazuje se na rozdílnost ve fakturaci dopravy. V obchodním modelu nedošlo k nestandardnímu snížení ceny. Ceny, za které žalobce s partnery obchodoval, odpovídaly cenám v daném místě a čase, cenám obvyklým. Důkaznímu návrhu vztahujícímu se k výši ceny žalovaný nevyhověl, čímž řízení zatížil vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. O argumentaci splatností faktur se uvádí, že žalobci není zřejmo, jak taková skutečnost dokládá povědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu. Jako na nesprávný právní názor je nahlíženo na zjištění žalovaného o získávání a předávání podkladů pro fakturaci.
9. Žalovaný neprokázal žádné skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani. Informace o subjektech zapojených do obchodního řetězce nebyly vždy pro žalobce objektivně dosažitelné. V tomto ohledu zůstalo řízení vzdor návrhu žalobce nedoplněno. Jako podstatné je hodnoceno, že zástupce žalobce nebyl trestně obviněn. Proto nelze spolehlivě dovodit vědomost žalobce o účasti na podvodu na dani. Žalobci je přičítáno neodvedení daně jinými články řetězce. Pro odepření nároku na odpočet nepostačuje známost rizika o možném zasažení transakce podvodem. Neexistují-li konkrétní indicie podvodu, nelze ani po obezřetném plátcí požadovat prověřování svých dodavatelů a tak nahrazovat činnost daňové správy při prevenci daňových úniků.
10. Skutkový stav byl zjištěn neúplně. Šetření bylo provedeno pouze u některých článků obchodního řetězce, přičemž to vztahuje se i na přímé dodavatele žalobce. Výslech zástupců společností Bruto, ZentA a Eryx byl proveden ke zjišťování okolností rozhodných pro učení místa zdanitelného plnění, nikoli pro zjištění vazeb za účelem prokazování daňového podvodu. Na návrh opakovaně vyslechnout tyto svědky a dále svědka J. M. žalovaný nepřistoupil. Poukazuje se na pozici oprávněných příjemců, kdy žalobce navrhl provést u nich místní šetření, přičemž na tento žalobní návrh nebylo přistoupeno. Nebylo vyčkáno znaleckého posudku, o němž byl žalovaný informován, že jím žalobce řízení doplní.
11. Další žalobní bod se vztahuje k úsudku žalovaného, zda žalobce přijal dostatečná opatření v zájmu předejití své účasti na daňovém podvodu. Žalobce zjišťoval, zda je obchodní partner zapsán v obchodním rejstříku, evidován jako plátce daně a distributor pohonných hmot, není-li veden jako nespolehlivý plátce. Přijal proto vůči svým dodavatelům opatření, která bylo po něm možno rozumně vyžadovat.
12. Obchodování žalobce bylo vedeno standardním způsobem, žalobce mimo jiné podnikal v oblasti autodopravy a vlastnil několik čerpačích stanic pohonných hmot. Zboží v průběhu jediné dopravy z jiného členského státu bylo přeprodáváno mezi několika subjekty a jednalo se proto o řetězové obchody mezi osobami povinnými k dani. V některých případech žalobce nevystupoval pouze jako přepravce, ale též jako koncový odběratel pohonných hmot, které nakupoval od dodavatelů registrovaných

k dani. Obchodní model žalobce odpovídal standardní praxi při obchodování s pohonnými hmotami. Žalobci byl znám pouze bezprostřední dodavatel, kterému žalobce dopravil zboží do místa určení v České republice, kde zboží bylo propuštěno do režimu volného daňového oběhu. Doplnění dokazování k otázce, zda jednalo se o standardní obchodní model, nebylo provedeno. Nesprávný procesní postup orgánů finanční správy je spatřován v tom, že nebyl uplatněn institut ručení za nezaplacenou daň. Řízení v tomto ohledu nebylo doplněno. Svým rozhodnutím žalovaný fakticky přenesl kontrolní činnost ze státu na žalobce a dále odpovědnost za plnění daňových povinností jiných subjektů. Skutečnost, že k daňovým únikům v oblasti pohonných hmot dochází, bylo známo a byl to stát, kdo zůstal vůči daňovým podvodům nečinný.

13. V závěru žaloby se uplatněné námitky shrnují a navrhuje se napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který nevyločil, že po doplnění řízení lze na věc nahlédnout jako na podvod na dani z přidané hodnoty. Proto v tomto směru bylo odvolací řízení doplněno. S výsledky doplnění odvolacího řízení byl žalobce seznámen a byl uvědoměn o přesném výčtu daňových dokladů, u kterých nárok na daňový odpočet nebyl přiznán. Žalobcem vznesené otázky při nahlížení do spisu byly dílem posouzeny jako odvolací důvody a tak vyřízeny, dílem byly vypořádány sdělením. Řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se seznámením bylo zastaveno. Žalovaný pak vydal rozhodnutí, kdy dodržel rámec vytyčený rozsudkem Nejvyššího správního soudu.
15. K argumentaci prekluze daně bylo odkázáno na právní úpravu, podle které může být lhůta pro stanovení daně opakovaně prodloužena, přičemž k prodloužení lhůty dochází i zrušením rozhodnutí odvolacího orgánu. Jiný postup by byl v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.
16. Žalobce nebyl zkrácen na právu na spravedlivý proces. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu nezakládá povinnost žalovanému zasílat daňovému subjektu shromážděné důkazy. Žalovaný má povinnost seznámit daňový subjekt před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a umožnit mu ve stanovené lhůtě se vyjádřit případně navrhnout další důkazní prostředky. Obdobně se postupuje, dospěje-li odvolací orgán k odlišnému právnímu názoru od právního názoru prvostupňového správce daně. Na otázky žalobce vznesené při nahlížení do spisu bylo reagováno. Rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty je rozhodnutím procesním, lhůta pro podání vyjádření je lhůtou prekluzivní, protože jejím uplynutím zaniká právo odvolatele navrhnout provedení dalších důkazů. Žalobce neprodloužením lhůty na právech zkrácen nebyl, protože o odvolání bylo rozhodnuto s měsíčním odstupem od doručení seznámení, a proto měl žalobce dostatečnou dobu pro své vyjádření. Podotýká se, že ve stanovené patnáctidenní lhůtě žalobce svá práva vyjádřil a podal kvalifikované doplnění odvolání ke zjištěným skutečnostem a důkazům s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
17. Doplnění odvolacího řízení neprováděly podjaté úřední osoby. Ve fázi odvolacího řízení je to již žalovaný, kdo řízení vede, nikoli prvostupňový správce daně. Úřední osoby prvostupňového správce postupují podle pokynů žalovaného, úřední osoby

prvostupňového správce se nepodílejí na hodnocení důkazů či na rozhodování. To je ryze v kompetenci žalovaného.

18. Důkazní břemeno žalovaný unesl, přičemž postupoval souladně se závěry Nejvyššího správního soudu uvedenými v jeho ustálené judikatuře. Žalovaný zkoumal existenci daňového podvodu, a zda o tomto podvodu žalobce věděl, nebo vědět mohl a měl. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt dochází na základě vědomostního testu. Správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. Při nepřijetí dostatečných opatření a se zřetelem k objektivním okolnostem lze mít za prokázané, že daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na dani. Právě to žalovaný učinil a rozebral ve svém rozhodnutí. Provedenými důkazy byla prokázána chybějící daň, nestandardnosti posuzovaných transakcí dokládající existenci objektivních okolností, ze kterých se dovozuje, že žalobce o podvodu na dani věděl, či přinejmenším vědět mohl a měl. Dále žalovaný prokázal, že žalobce nepřijal taková opatření, aby se své účasti na podvodu vyhnul. Přitom se žalovaný precizně zabýval každou jednotlivou transakcí, přičemž daňový podvod nebyl zjištěn v 99 případech z celkových 1109 posuzovaných obchodních případů. Přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů zpochybněno nebylo, přičemž poukazuje se na skutečnost, že jednalo se o řetězovou povahu obchodu se specifickou komoditou, kdy mezi jednotlivými články řetězců nedocházelo k fyzickému předávání zboží.
19. Neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů bylo v rozhodnutí o odvolání odůvodněno. K argumentaci usnesením policie o odložení věci je poukazováno na odlišný režim daňového a trestního řízení. Odložení věci nebrání tomu, aby daňové orgány učinily závěr, že daňový subjekt jednal podvodně.
20. Tvrzení o neúplném zjištění skutkového stavu žalovaný odmítl. S dostatečnou jistotou byla prokázána existence chybějící daně a nestandardnost konkrétních obchodních společností. Provedení výsledků statutárních orgánů a místní šetření u všech společností zapojených do obchodních transakcí není objektivně možné. Většina společností zanikla výmazem z obchodního rejstříku či byla zrušena v likvidaci, nebo byly majetkové podíly převedeny na cizí státní příslušníky a v té souvislosti došlo ke změně jednatelů na tyto cizí státní příslušníky, kteří se správcem daně nekomunikovali a byli nekontaktní. Důkaz místním šetřením pak nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Ve věci je zkoumána existence podvodu v řetězci obchodních společností, které uskutečňovaly zdanitelná plnění v podobě dodání pohonných hmot, ze kterého jim vznikla povinnost odvést daň. Oprávnění příjemci stojí mimo řetězovou dodávku. Tyto osoby nebyly vlastníkem ani držitelem práva obdobného vlastnictví k přijímaným minerálním olejům při ukončení jejich dopravy v režimu s podmíněným osvobozením od daně a ani při jejich uvedení do volného oběhu. Povinnost přiznat a odvést daň podle těchto smluv měl nabyvatel.
21. K žalobnímu bodu o přijatých opatřeních a obchodní praxi žalovaný poukazuje na daňové doklady za nákup pohonných hmot od přímých dodavatelů, které byly následně přeprodány v řetězcích za účasti obchodních společností, u nichž byla zjištěna existence chybějící daně a nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na dani. Žalobce o

podvodu věděl, či přinejmenším vědět mohl a měl, přičemž nepřijal adekvátní opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. V důsledku toho mu nenáleží nárok na daňový odpočet. Žalobci byly známy skutečnosti, které mohly vzbudit pochybnosti, zda účastí na transakcích se svými dodavateli se nezapojoval do podvodného jednání na dani. Jediná opatření, která učinil, jsou ryze formální. Potvrzení o bezdlužnosti doložil pouze u společností Bruto a ZentA. Kdyby žalobce prověřoval obchodní partnery zapojené v řetězci, pak by zjistil informace vzbuzující pochybnosti o důvěryhodnosti a spolehlivosti obchodních společností. Žalobce ignoroval skutečnosti, které měly pochybnosti o standardnosti obchodních transakcí vyvolat, konkrétně poukazuje se na rozdíl v kupní ceně, splatnosti faktur, předávání podkladů k fakturaci. Zkušenosti žalobce v obchodu s minerálními oleji je zapotřebí považovat za skutečnost, která ve smyslu judikatury zvyšuje nároky na přijetí opatření vedoucí k zabránění účasti na daňových podvodech.

22. K námitce o přednostní aplikaci institutu ručení se uvádí, že tato argumentace odporuje judikatuře Soudního dvora Evropské unie ve věci podvodů na dani. Jestliže daňové orgány dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž vědět měl a mohl, nelze nárokový odpočet přiznat. Nikdo se nemůže dovolávat ochrany unijních norem, pokud jedná podvodně. Ustanovení o placení daní neznamená speciální právní úpravu ve vztahu k řízení nalézacímu. Ručení pod systematiku nalézacího řízení podřadit nelze již z toho důvodu, že ručitel při ručení nesplácí dluh vlastní, nýbrž dlužníkův. Ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty není speciálním předpisem vůči § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení je speciální právní úpravou vůči obecné úpravě ručení podle § 171 daňového řádu. Judikatura o vztahu ručení a odepření nároku na daňový odpočet tu není již z toho důvodu, že by se jednalo o posuzování dvou zcela odlišných institutů. Přitom podmínky pro uplatnění ručení jsou relativně přísné. Proto institut ručení může mít v boji proti daňovým únikům pouze podpůrný charakter. K prověřování všech aspektů podvodu a samotných článků zapojených do podvodného řetězce je zapotřebí provádět rozsáhlé dokazování, kterého se daňový subjekt může účastnit v nalézacím řízení. Právě v tomto řízení dochází k ověřování daňových povinností výhradně daňovou kontrolou. Vhodnost tohoto postupu tkví v samotném cíli správy daní. Ve fázi placení daní má daňový subjekt jako ručitel postavení omezené v důsledku čehož má omezené možnosti obrany. Upřednostnění institutu ručení před odepřením nároku na daňový odpočet je nevhodné i proto, že takový postup skýtá riziko zneužití ze strany podvodných subjektů. Zjistí-li se v rámci daňové kontroly zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, mohlo by se při upřednostnění ručení před odepřením nároku stát, že pro uplynutí lhůty pro stanovení daně nebude možné doměřit daň u článku, který daň neodvedl. Ručení by proto nebylo možné uplatnit, protože nebude známá správná výše daně, za níž by měl ručitel ručit. Upřednostnění institutu ručení před odepřením nároku na odpočet by znamenalo postup odporující základnímu cíli správy daní. Upřednostnění ručení u některého subjektu zapojeného v řetězci, kdy u jiných subjektů by bylo možno využít institut odepření nároku na odpočet daně, by znamenalo odlišný přístup ke dvěma článkům v téže řetězci, což je zcela absurdní už jen proto, že jeden článek řetězce by nepodléhal vědomostnímu testu, avšak další články ano.
23. K žalobní argumentaci o vztahu k jiným subjektům se poukazuje na to, že žalobce se svým jednáním zapojil do řetězového podvodu, pro který je typické, že několik subjektů si v řadě za sebou dodává určité zboží, jednotlivé za sebou jdoucí dodávky

tvorí pomyslný řetěz, jehož jednotlivé články představují tyto obchodní subjekty. Jeden z nich prodá zboží dalšímu článku v řetězci za cenu, v níž je zahrnuta i daň z přidané hodnoty, kterou však v rozporu se svými zákonnými povinnostmi neodvede do státního rozpočtu. Tato daň se stává nezákonným příjmem organizátorů podvodu. Další článek v řetězci následně totéž zboží prodá a s prodejem si uplatní nárok na odpočet daně. Souhrn transakcí pak ve svém výsledku znamená pro veřejný rozpočet ztrátu a to i za situace, kdy by za standardních podmínek měl být výsledek pro veřejný rozpočet neutrální. Poukazuje se na obecně přijímanou teorii o označení subjektů zapojených v řetězci. Ty jsou konstruovány často tak, že posledním článkem, který nárok na odpočet uplatní, je subjekt reálně vykonávající podnikatelskou činnost a tím je zajištěn odbyt. Účastí v podvodném řetězci běžný obchodník napomáhá úspěšné realizaci daňového podvodu. Pokud o této skutečnosti ví, nebo vědět může a má, a neučiní přiměřená opatření, je dán důvod pro odepření uplatněného nároku na daňový odpočet. Pro účely posouzení nároku na daňový odpočet běžného obchodníka v podvodném řetězci je zapotřebí zkoumat, zda ten věděl, nebo vědět mohl, že svým plněním se daňového podvodu účastní, přičemž objektivní okolnosti nepředstavují pouhou odchylku od standardního způsobu obchodování, ale musí se jednat o takové indicie, které ve svém souhrnu vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti či podvodu. Na správci daně není prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který daň neodvedl. Je zapotřebí hodnotit okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a které by v něm měly vzbudit podezření o své účasti na daňovém podvodu. Není nutná vědomost o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání bylo konstatováno, že v případě nákupů od dodavatelů žalobce byla identifikována chybějící daň, nestandardní znaky zúčastněných společností a nestandardní okolnosti obchodních transakcí v rámci řetězců. Obchodní řetězec je stížen podvodem na dani, přičemž jejich rozkrytím a specifikováním žalovaný unesl své důkazní břemeno.

Replika žalobce

24. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou, ve které setrval na názoru, že došlo k porušení práva na spravedlivý proces. Prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu nic nebrání. Žalobce v průběhu řízení se správcem daně spolupracoval a nedopustil se žádného obstrukčního jednání.
25. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie je hlavním cílem dosažení smyslu a účelu konkrétní směrnice a neposkytovat ochranu podvodným jednáním, potažmo chránit platby do veřejných rozpočtů před jejich zkracováním. Vždy je prioritní hledání vhodného řešení ve vnitrostátním právu. Teprve pro případ, že by vnitrostátní právo při eurokonformním výkladu neskýtalo naplnění smyslu a účelu směrnice konstituoval Soudní dvůr Evropské unie judikaturu o postihování podvodů na dani. Judikaturu tohoto soudu k ochraně před podvody na dani je třeba brát jako ultima ratio. V ostatních případech má přednost vnitrostátní právo.
26. Žalobce nesdílí názor žalovaného, že mezi ručením a odpovědností pramenící z judikatury Soudního dvora Evropské unie není dána totožnost úpravy. To je zapotřebí poměřovat ve vztahu k výsledku, napravení stavu tak, aby veřejný rozpočet nebyl krácen na daňových příjmech pro podvod na dani. Ručení příjemce zdanitelného plnění vede ke stejnému cíli jako odepření nároku na daňový odpočet. Včasná aplikace

ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty finančními orgány zbavila žalobce potenciality ručení za svého dodavatele. Odepření nároku by fakticky vedlo ke dvojímu zdanění. Proto je jednoznačně prokázána existence vnitrostátní právní úpravy, která vede k naplnění cíle sledovaného směrnici. Prokázání podmínky existence dlužné daně je překlenutelné využitím institutu ručení příjemce zdanitelného plnění. Lze jej využít i na složitější případy daňového podvodu. Skrze ručení lze dát jednotlivým článkům řetězce daň postupně k úhradě. V souvislosti s argumentací právní jistoty je poukazováno na množství povinností upravených právními předpisy. Používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. K úsudku žalovaného o možnostech provést kontrolu uvedenou ve vyjádření žalovaného je poukazováno na dlouhé trvání nalézacího řízení. Je zapotřebí oddělit podvodnou agendu od agendy nepodvodné, což by se projevilo v délce odvolacího řízení. Takový způsob ve svém výsledku chrání zájmy státu. Institut ručení se pak v praxi projevuje jako rychlejší. Finanční správa žije v daňové bublině, cílem správy daní není trestat a suplovat roli orgánů činných v trestním řízení. Poukazuje se na nedostatečnou hloubku důkazního řízení pro přístup daňového subjektu či nulovou součinnost, v případě daňových podvodů však platí obrácené důkazní břemeno. Úsudek žalovaného o spolupráci při mezinárodním dožádání se míjí s realitou. Dle žalobce mohou existovat výjimečné případy, které budou i za existence právní úpravy ručení vyžadovat aplikaci judikatury Soudního dvora Evropské unie, jinak nastane situace vyprázdnění základních ustanovení právního státu zajišťující, že s plynutím času je spojen zánik hmotných práv.

27. Poukazuje se na ústavní rozměr dané věci, kdy při zdanění je zapotřebí postupovat podle zákonů, proto by mělo být aplikováno ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, z takto stanoveného právního rámce správce daně vykročil. Výjimku představuje evropské právo, jehož požadavkem je ochránit daňové příjmy před podvody. Jak toho cíle dosáhnout je na vnitrostátním zákonodárci. Institut ručení pak představuje vhodný nástroj v boji proti podvodům. Zvolení dosažení cíle sledovaného evropským právem odmítnutím nároku na daňový odpočet představuje bezprecedentní uzurpaci moci zákonodárné moci výkonnou.
28. Současně se dává soudu zvážit, zda řízení nepřerušit pro probíhající řízení v několika věcech před Nejvyšším správním soudem, kde je otázka přednosti institutu ručení před odepřením nároku na daňový odpočet řešena.
29. V podání z 18. 2. 2019 označeném jako doplnění žaloby vyjádřil žalobce nesouhlas s názorem Nejvyššího správního soudu na vztah ručení a nároku na daňový odpočet. Současně poukázal na ústavní rozměr problému.

Stručný obsah správního spisu

30. Dne 5. 6. 2013 byla u žalobce zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen - prosinec 2010 za zdaňovací období let 2011 - 2012 a dále za leden - duben 2013. Při zahájení daňové kontroly žalobce předložil daňové doklady, faktury s přílohami, dodací listy, mezinárodní nákladní listy CMR, k dispozici byly příjemky na sklad, stáječící listy, daňová evidence daně z přidané hodnoty.
31. Dne 7. 11. 2013 byla pro žalobce vydána výzva k prokázání skutečností souvisejících se zjištěním, že zboží bylo pořízeno v řetězci plátců a fakturováno jako zboží pořízené v tuzemsku. Žalobce přitom působil jako dopravce.

32. V průběhu řízení podal vyjádření komanditista žalobce O. L., který uvedl, že působí jako přepravce, přitom zboží si společnost dováží pro sebe sama v zájmu zajištění kvality a kvantity přepravovaných minerálních olejů. Komanditista současně uvedl, že vlastnictví přechází po úhradě zboží, ale fakticky je jeho jakmile ho vyveze z celního skladu. Dopravu pak fakturoval jen tehdy, když odběratelem pohonných hmot nebyl žalobce sám.
33. Správce daně vyslechl řidiče žalobce J. P., V. K. a J. M., kteří se vyjádřili k tomu, jaké instrukce dostávali od svého zaměstnavatele a jaké od dalších subjektů, které byli do obchodování zapojeni, vyjmenovali doklady, které měli k dispozici.
34. K informacím opatřovaných o obchodních partnerech se vyjádřil P. L..
35. Správce daně vyslechl dále dodavatele žalobce M. M., za společnosti Bruto a Total podali informace účetní, vyslechnuti byli dále jednatelé některých obchodních partnerů, například M. B., jednající za Top Ten Development.
36. Daňová kontrola byla uzavřena se zjištěním, že žalobce zboží nabyt jako vlastník v jiném členském státě v důsledku čehož mu vznikla povinnost přiznat daň, to však neučinil a nesplnil podmínky nároku na daňový odpočet.
37. Následovalo vydání dodatečných platebních výměrů za jednotlivá zdaňovací období, proti kterým žalobce podal odvolání s několika dodatky. Odvolání bylo žalovaným zamítnuto.
38. Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl, protože vyšel z názoru, že žalobce pořizoval pohonné hmoty v rafinériích v jiných členských státech pro sebe, jestliže v řetězci nedocházelo k reálnému obchodování s pohonnými hmotami, ale k jejich pouhému přefakturování.
39. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016 a rozhodnutí žalovaného z 23. 9. 2015 zrušil rozsudkem ze dne 22. 12. 2016 Nejvyšší správní soud pro nedostatečně zjištěný skutkový stav věci a následné nesprávné právní posouzení této záležitosti. Bylo poukázáno na to, že v projednávané věci samotná skutečnost, že přeprava pohonných hmot byla zajišťována žalobcem, nemusí znamenat, že zboží nutně muselo být dodáno přímo žalobci jako prvnímu pořizovateli. Nejvyšší správní soud uvedl, že nelze vyloučit a je pravděpodobné, že přeprava byla žalobcem zajišťována ve prospěch dodavatele žalobce, který poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodával. V rámci jedné přepravy se tak mohlo uskutečnit několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má význam pro rozhodnutí věci. Neuznáním nároku na daňový odpočet pro údajnou účast žalobce na daňovém podvodu se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože k doměření daňové povinnosti došlo pro jiné důvody a na Nejvyšším správním soudu nebylo, aby posuzoval, je-li skutkový stav podle spisové dokumentace zjištěn dostatečně nebo je-li zapotřebí dokazování doplnit. Na žalovaném je provést další šetření, opatřit relevantní důkazy a vyvodit odpovídající závěry, přičemž na žalobce a jeho dodavatele nelze pohlížet izolovaně a uměle odhlížet od reálných podmínek uskutečňování řetězových transakcí.
40. V dalším řízení bylo doplněno důkazní řízení správcem daně na základě pokynů žalovaného v mezích jím vytýčených, dílem doplnil důkazní řízení žalovaný sám.
41. Spisová dokumentace obsahuje pro každé zdaňovací období na základě vystavených faktur vytvořené řetězce společností, ve kterých bylo zboží přeprodáváno, přičemž na

konci tohoto řetězce se uvádí žalobcův dodavatel. Těmito dodavateli bylo osm subjektů, a to společnosti Bruto, Eryx, Impressive Strueture, Kontfueldistribution, Total Česká republika, NIK oil, ZentA a fyzická osoba M. M..

42. Správce daně označil subjekty, které se v řetězcích účastnily obchodních transakcí, a prostřednictvím dožádaných správců daně zjišťoval údaje o těchto subjektech, o tom zda tyto subjekty byly registrovány k dani, v jakém období, zda podávaly daňová přiznání, daň hradily. U některých subjektů bylo shledáno, že daň byla stanovena podle pomůcek. Dožádané úřady podávaly informace o tom, které subjekty nepodávaly daňová přiznání, u kterých došlo ke změně jednatele a převodu společnosti, k sídlům subjektů a zda jsou kontaktní.
43. Spisová dokumentace obsahuje informace podávané o konkrétních subjektech policii.
44. Dále dožádané úřady podávaly informace o tom, že šetřené společnosti nedisponovaly žádnými sklady, neměly zaměstnance, pokud podávaly daňová přiznání, vykazovaly vysoké obraty.
45. Trestní oznámení finančního úřadu pro podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 písm. a) trestního zákona, bylo odloženo. Stížnost podatele krajské státní zastupitelství svým usnesením ze dne 31. 8. 2017 zamítlo. Jednalo se o trestní věc proti neznámým pachatelům, kdy skutek spočíval v tom, že nejméně od května 2010 do dubna 2013 opakovaně organizovali na základě povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dovozy minerálních olejů ze zahraničí od společností vyjmenovaných v uvedeném usnesení registrovaných k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě.
46. Po doplnění dokazování byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru žalovaného. Současně byl žalobce vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a odlišnému právnímu názoru ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy.
47. Předmětem jednání ze dne 14. 6. 2018 bylo nahlížení do spisu, o kterém byl pořízen protokol obsahující informace o listinách, které byly při nahlížení k dispozici a zaprotokolovány jsou otázky učiněné zástupcem žalobce vůči žalovanému.
48. Žádost žalobce ze dne 15. 6. 2018 o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 7. 2018 byla žalovaným projednána dne 19. 6. 2018 tak, že řízení bylo zastaveno. Bylo tak učiněno s odkazem na ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lhůta zjevně prodloužit nelze, protože jedná se o lhůtu prekluzivní. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí Generální finanční ředitelství dne 14. 8. 2018 zamítlo a rozhodnutí žalovaného bylo potvrzeno.
49. Žalobce podal své vyjádření dne 25. 6. 2018 a současně navrhl doplnění dalších důkazních prostředků. Téhož dne bylo doplněno odvolání žalobce.
50. O odvolání s jeho doplňky rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Zabýval se tím, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých žalobcem. Bylo poukázáno na vnitrostátní právní úpravu, Směrnici Rady o společném systému daně z přidané hodnoty a judikaturu Soudního dvora Evropské unie, podle které je pro závěr o existenci nároku na odpočet daně nezbytné ověřit, zda plnění bylo uskutečněno a zda bylo použito pro účely

uskutečňování zdanitelných plnění. Výjimku ze zásady, že nárok na odpočet nesmí být omezen, představuje situace, kdy nárok na odpočet daně je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Přitom pouhá existence daňového podvodu nepostačuje, je-li v řetězci dodávek jedno z předcházejících plnění zasaženo daňovým podvodem, ledaže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Proto je nutné zkoumat existenci daňového podvodu a prokázat, že o tomto podvodu daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl. Za takové situace je osobu povinnou k dani možno činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno přitom leží na správci daně, k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt dochází na základě vědomostního testu. V jeho rámci je zapotřebí zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že svou transakcí účastní se plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

51. Žalovaný shledal existenci daňového podvodu. Pohonné hmoty pocházely z rafinérií v jiných členských státech, žalobce zpravidla zajišťoval jejich přepravu do České republiky a dle svého tvrzení měl v těchto obchodních transakcích dvojí postavení. Od nakládky zboží do místa určení v České republice figuroval v postavení dopravce, od uvolnění zboží do volného oběhu jako vlastník zboží. Ještě předtím než zboží přijal od svých dodavatelů, bylo toto zboží předmětem transakcí prováděných v rámci řetězců obchodních společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému zboží. V rozhodnutí jsou rekonstruovány obchodní řetězce v jednotlivých zdaňovacích obdobích, přičemž byly využity veškeré informace, které byly k dispozici. Žalovaný vycházel ze záznamních povinností jednotlivých společností, kdy ne každá společnost tuto povinnost plnila či ji předložila správci daně, využita byla tabulka pořízená policií zachycující jednotlivé dodávky pohonných hmot, kdy cílem prověřování policejního orgánu bylo ztotožnit prvotní dovozce, kteří byli povinni k úhradě daně na vstupu a zjistit, zda svou povinnost fakticky plnili. Byli kontaktováni dodavatelé žalobce, oprávnění příjemci a celní deklaranti, zahraniční rafinérie, byly zajišťovány důkazní prostředky o existenci chybějící daně a nestandardních okolnostech transakcí. Vyjma transakcí, kdy dodavatelem žalobce byla společnost Total, byla ve všech dalších případech společností zapojených v řetězci zjištěná chybějící daň.
52. Žalovaný se dále zabýval tím, zda obchodování v řetězcích probíhalo za standardních okolností. Takové okolností nemusejí představovat pouze skutečnosti nezákonné, ale takové, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daň nebyla odvedena nikoliv v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání v řetězci. Žalobce obchodoval s pohonnými hmotami, kdy fakturace probíhala bez logického opodstatnění v řetězci se zapojením mnoha dalších obchodních společností za situace, kdy sám žalobce realizoval dopravu zboží z rafinérie přímo ke svým odběratelům, případně do svých nádrží na pohonné hmoty. Přestože žalobce některé obchodní transakce realizoval běžným způsobem, například od společnosti Total, tak většina prověřovaných obchodních transakcí měla nestandardní charakter. Obchodní struktury byly vytvořeny účelově, s cílem získat daňové výhody spočívající v tom, že některé z obchodních společností zapojených v řetězci, daň neodvedly. Tím byl zvyšován zisk zapojených obchodních společností, přestože ty prodávaly pohonné hmoty za cenu nižší, než byla na trhu obvyklá. Kupní ceny pohonných hmot byly analyzovány a bylo

zjištěno, že nejvyšší kupní cena byla u dodávek od společností Total a Čepro, tedy v případech, kdy nebyla zjištěna chybějící daň. Nejnižší kupní cena byla pak hrazena dodavatelům, kde daň chyběla. Přitom by bylo logické, že cena zboží bude vyšší tam, kde obchodní přírážku uplatňovalo větší množství zúčastněných společností. Další nestandardnost je spatřována v rozdílných termínech splatnosti faktur přijatých žalobcem. U společností Total a Čepro činila splatnost faktur 2 týdny, u třech dalších dodavatelů zapojených v řetězci je datum splatnosti shodné s datem vystavení faktury i datem uskutečnění zdanitelného plnění maximálně v rozdílu jednoho dne. Ze záznamních povinností obchodníků bylo zjištěno, že v průběhu jednoho dne byly vystaveny faktury téhož zboží mezi jednotlivými společnostmi v řetězci. Současně došlo k převodu finančních prostředků za stejnou dodávku. Poukazuje se na nelogické získávání a předávání podkladů pro fakturaci v rámci obchodních řetězců, to dělo se formou SMS k přímým dodavatelům žalobce. Tyto informace byly dále předávány dodavatelům začleněným do řetězce. Jednalo se o opačný tok podkladů pro fakturaci, i to svědčí o účelově vytvořeném obchodním modelu. Další znaky řetězových podvodů spočívají v nekontaktnosti subjektů, nemožnosti ověřit daňová přiznání, virtuální sídla těchto subjektů, neplnění daňových povinností. Sídla společností se nacházela na virtuálních adresách. Společnosti nepodávaly daňová přiznání a nereagovaly na výzvy správce daně. Z úřední moci byly zrušeny registrace distributorů pohonných hmot. Důvodem bylo neplnění podmínek stanovených novelou zákona o pohonných hmotách. Společnosti nezveřejňovaly účetní uzávěrky. Řada z nich je v současné době v likvidaci či byla vymazána z obchodního rejstříku. Tyto společnosti neměly seriózní zájem o dlouhodobou činnost v oblasti obchodování s pohonnými hmotami. Struktura řetězců byla vytvořena uměle, s cílem zneprůhlednit obchody s pohonnými hmotami zasažených podvodem na DPH. Struktura řetězců nevznikla náhodně, ale byla vybudována za účelem podvodu. Bylo zjištěno, že řada společností byla založena v rozmezí několika týdnů se stejnou adresou, některé společnosti bezprostředně po uskutečnění transakcí zasažených podvodem byly převedeny na cizí státní příslušníky. Tyto společnosti jsou nekontaktní. Uzavírá se, že byly zjištěny nestandardní okolnosti obchodních transakcí v rámci řetězců.

53. Úsudek o vědomostním testu vychází ze zjištění, že žalobce měl postavení dopravce i vlastníka zboží po jeho uvolnění do volného oběhu. Nákup se uskutečňoval tak, že žalobce objednal u svých přímých dodavatelů dodávku s vlastní přepravou, kterou zajistil svými dopravními prostředky, místo nakládky vždy se nacházelo v jiném členském státě, kam přijeli zaměstnanci žalobce jeho dopravními prostředky. Prvním pořizovatelem pohonných hmot nebyl přímý dodavatel žalobce, ten neměl žádný smluvní vztah se zahraniční rafinérií, což muselo být žalobci zřejmo, jestliže jako dopravce disponoval doklady CMR obsahující údaje o příjemci zboží. Od 1. 4.2010 je v provozu systém EMCS pro dopravu a sledování vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Oprávněný odesílatel, zahraniční rafinérie, musí předkládat ke schválení místně příslušnému celnímu úřadu návrh elektronického původního dokladu pomocí uvedeného systému. Celní úřad k odeslání ověřuje údaje a průvodnímu dokladu přiděluje referenční kód. Potvrzený elektronický průvodní doklad je zasílán formou elektronické zprávy odesílateli a celnímu úřadu příjemce zboží. Pro celní kontrolu vytiskne se stejnopis potvrzeného elektronického průvodního dokladu a ten je předán dopravci k doručení příjemci. Celní zpráva monitoruje pohyb zboží v reálném čase po dobu přepravy. Jestliže žalobce zajišťoval dopravu zboží, musel

elektronickými průvodními doklady disponovat a z těch mu muselo být zřejmé, že obchodní společnost se liší od žalobceva přímého dodavatele. Pokud by docházelo ke změně vlastnického práva v průběhu dopravy, musel by o tom žalobce jako dopravce vědět. Elektronický průvodní doklad musí být po celou dobu přepravy u zásilky k dispozici a k základním náležitostem patří údaje o příjemci a místu dodání. Z výpovědi komanditisty žalobce plyne, že ten věděl, že pohonné hmoty měl jako detentor ve své moci od jejich stočení až do převodu vlastnického práva pro sebe od přímého dodavatele. Kterýkoli ze subjektů v tomto mezidobí mohl uplatňovat výkon svého vlastnického práva vůči žalobci, proto ten musel naprosto přesně vědět, kdo a v jakém okamžiku byl skutečným vlastníkem zboží. Nad počtem osob zapojených v jednotlivých obchodech se žalobce nepozastavil a žádnou ze společností namátkově neproověřil. Jinak by zjistil skutečnosti, které v něm mohly vyvolávat pochybnosti o důvěryhodnosti těchto subjektů. Žalobce jako obchodník s pohonnými hmotami měl informace o ceně zboží na trhu, přesto zboží nakupoval za ceny nižší, než bylo v místě a v čase obvyklé, ač z přepravních dokladů musel vědět, že zapojením dalších společností do řetězové dodávky by mělo dojít spíše ke zvýšení než snížení ceny. Tím upřednostnil zájem o co nejnižší cenu nad obezřetným chováním, kterým by zabránil své účasti na daňovém podvodu. Muselo být rovněž zřejmé, že v době přepravy řidiči komunikovali nikoli s příjemcem zboží ze zahraniční rafinérie, ale s dodavateli žalobce. Celá obchodní transakce obvykle proběhla během jednoho dne počínaje předáním nakládacích kódů, vlastní nakládkou zboží, opakovanou změnou vlastnického práva až po vykládku zboží, vystavení daňových dokladů a provedení úhrad. Takto by transakce nemohly probíhat, aniž by si žalobce nebyl vědom toho, že operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. S přímými dodavateli měl žalobce nadstandartní vztahy, o čemž svědčí okolnost, že je nechal částečně úkolovat své zaměstnance. Řidiči pak měli pokyn, aby se takovým úkolováním řídili. Exekuce přepravovaných pohonných hmot v konkrétních případech měla u žalobce vzbudit pochybnost o tom, není-li účastníkem podvodu na dani. Z přepravních dokladů také musel žalobce vědět, že pohonné hmoty budou vyloženy v sídle a skladu žalobce. Dále byly prověřovány personální vazby mezi žalobcem a jeho obchodními partnery. Žalobce byl jediným společníkem společnosti NIK oil, která byla též jeho přímým dodavatelem. Tehdy působil současně jako kupující i prodávající. Tato společnost pak nakupovala zboží od M. M.. Objem realizovaných obchodů s jednotlivými dodavateli neodpovídal jejich majetkovým poměrům. Kupní smlouvy byly uzavírány ústně. V souvislosti s dopravou nelze vystavit daňový doklad, ale přichází v úvahu vydání dokladu o dopravě, proto se uzavírá, že bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl či přinejmenším vědět mohl a měl, že účastní se podvodného jednání.

54. Ve vztahu k přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobce je poukazováno na to, že ten obchoduje s pohonnými hmotami dlouhodobě a má rozsáhlé zkušenosti. To může být důvodem k tomu, aby na něj byly kladeny vyšší nároky ohledně obezřetnosti při podnikání a vyvolat jeho pochybnosti o standardnosti jím prováděných obchodů. Kdyby prověřoval společnosti uvedené na přepravních dokumentech, které měl k dispozici, zjistil by, že společnosti své povinnosti neplní a mohl zjistit informace vzbuzující pochybnosti o jejich důvěryhodnosti a spolehlivosti. Žalobce jako příjemce zásilky věděl, že v přepravních dokumentech jsou uvedeny společnosti odlišné od bezprostředního dodavatele a měl se takovou situací zabývat podrobněji. Žalobce

z pozice dopravce uzavíral smlouvy o přepravě a musel mít povědomí o údajích z nákladních listů před zahájením dopravy. Poukazuje se například na situaci, kdy v přepravním listu bylo jako místo vykládky uvedeno Horní Vltavice CZ. Pořizovatelem měla být další společnost odlišná od žalobcova dodavatele, který zboží žalobci následně fakturoval. Jestliže žalobci bylo známo, že zboží objednal od konkrétní společnosti, zboží si vyzvedl v rafinérii vlastním vozidlem, to řídil jeho zaměstnanec a místo vykládky mělo být v Horní Vltavici, pak by se měl zabývat důvodem zapojení dalšího subjektu do obchodu.

55. Návrhu žalobce na doplnění řízení výsledkem jednání obchodních partnerů žalovaný nevyhověl se zřetelem k výsledkům místního šetření, přičemž svědkové již vyslechnutí spolupráci mezi žalobcem a jimi popsali. Obchodní vazby mezi přímými dodavateli a žalobcem jsou proto objasněné. Výslech všech statutárních zástupců 96 obchodních společností zapojených v řetězcích žalovaný neprovedl, protože není jeho povinností prokázat, jakým způsobem dodavatel v řetězci podvod na dani spáchal. Musí být jen postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech takový podvod spočíval. Byly zjištěny typické znaky řetězových podvodů, a proto je provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů všech článků popsaných v řetězci nadbytečný. Takový důkaz není ani objektivně možný, protože většina obchodních společností zanikla výmazem z obchodního rejstříku, byla zrušena v likvidaci nebo byly převedeny na cizí státní příslušníky, kteří jsou nekontaktní. Provedení místních šetření u všech oprávněných příjemců nemá souvislost s předmětem řízení. Tyto subjekty stojí mimo řetězovou dodávku. K argumentaci výsledky šetření policie a krajského státního zastupitelství žalovaný poukazuje na to, že k účasti na daňovém podvodu se nevyžaduje zavinění ve formě úmyslu, ale postačuje jednání nedbalostní. V dané věci byly zjištěny skutečnosti svědčící přinejmenším o nevědomé nedbalosti žalobce. Důkazní návrh ve formě znaleckého posudku za účelem zmapování řetězce firem zapojených do obchodních transakcí byl hodnocen jako nadbytečný, protože tyto řetězce zmapovaly finanční orgány a policie. Důkaz o cenách pohonných hmot není způsobit vyvrátit skutečnost, že u obchodních transakcí zasažených podvodem na dani žalobce nakupoval pohonné hmoty za ceny nižší než v daném místě a čase obvyklé.
56. K odvolacím námitkám procesní povahy vztahujícím se k doplnění řízení se uvádí, že povinností žalovaného není zaslat odvolateli zjištěné důkazy. Povinností žalovaného bylo žalobci umožnit, aby se ve lhůtě k těmto důkazům vyjádřil a navrhl doplnění dalších důkazních prostředků. Při nahlížení do spisu byla pořízena fotokopie 213 listů odvolacího spisu pro žalobce. Již prvostupňový správce daně se zabýval možností podvodu na dani v této věci, a proto změny právního názoru v rámci doplnění odvolacího řízení nepředstavovalo překvapivou informaci. Žalovaný odpovídal na otázky č. 1, 2 a 20 vznesené při nahlížení do spisu, ostatní otázky byly posouzeny jako odvolací důvody v rámci reakce na seznámení, které budou vypořádány v rozhodnutí. Právo žalobce na spravedlivý proces nebylo porušeno tím, že doplnění dokazování prováděly stejné úřední osoby prvostupňového správce daně. Pro věc je podstatné, že úřední osoba se nepodílí na hodnocení důkazů ani na rozhodování. Stanovení patnácti denní lhůty pro vyjádření k seznámení je maximální možnou délkou lhůty, která je lhůtou prekluzivní, proto ji nelze prodloužit. Nepřiznání nároku na daňový odpočet nemá přednost před institutem ručení za daň, takový postup by znamenal narušení principu neutrality daně.

57. Žalobce soudu předložil k žalobnímu bodu vztahujícímu se k cenám zboží faktury vystavené společností Total a Bruto a dále fakturu o ceně dopravy pro společnost Total. Dále doložil oznámení o přechodu pohledávek společnosti Total, blog vztahující se k daňovým podvodům, přehled o transakcích žalobce. Dále byly doloženy dva znalecké posudky, a to posudek k obvyklým cenám a k obchodnímu modelu o zapojení subjektů v řetězci při obchodování pohonnými hmotami dovezenými z jiných členských států.
58. Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018-126 žalobu jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud nepřisvědčil námitce marného uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Přisvědčil žalovanému, že lhůta pro vyjádření nesmí být obecně delší než 15 dnů, a proto považoval zákonu odpovídající rozhodnutí o žádosti o prodloužení této lhůty, jestliže řízení o takové žádosti bylo zastaveno. Soud shledal významným ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu, v jehož souvislosti vyložil ustanovení § 115 odst. 3 téhož zákona. Předpokládá-li tedy § 115 odst. 3 daňového řádu nemožnost stanovit lhůtu delší 15 dnů, pak to znamená, že s uplynutím takové lhůty je spojen zánik práva i vyjádření podat. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla na svých procesních právech zkrácena. Doplnění dokazování o znalecké posudky k otázkám standardnosti uplatněného obchodního modelu a obvyklé ceny PHM shledal soud nadbytečným, neboť skutkový stav považoval za spolehlivě zjištěný. Poznamenal, že znalecké posudky se provádějí za účelem prokázání otázek skutkových odborné povahy. Úkolem znalce není řešit otázky právní, což se v podstatě dělo u posudku vztahujícího se k obchodním transakcím v řetězci zapojených subjektů. Jestliže znaleckými posudky nebyly prokazovány skutkové otázky odborné povahy, pak nemožnost znalecké posudky předložit nezakládalo procesní vadu v řízení před žalovaným.
59. V dalších částech rozsudku krajský soud zdůvodnil, proč neshledal důvodnými žalobní námitky, které směřovaly proti správnosti skutkových zjištění a vyvozených právních názorů žalovaného.
60. Tento rozsudek napadl žalovaný kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019 zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, a to rozsudkem č. j. 3 Afs 80/2019-126.

Právní názor krajského soudu

61. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
62. Žalobní bod o tom, že lhůta pro stanovení daně uplynula v důsledku, čehož je daň prekludována, že není důvodný.
63. Žalobce marné uplynutí lhůty dovozoval ze skutečnosti, že zrušením rozhodnutí o odvolání nedošlo k prodloužení lhůty.
64. V rozsudku č. j. 50 Af 26/2018-126 krajský soud dovodil, že právní skutečností, na jejímž základě došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, bylo oznámení samotného kasačního rozsudku žalobci. Konstatoval, že se ztotožnil s právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2017-29.
65. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že odůvodnění krajského soudu ohledně námitky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně je nesprávné,

ovšem tento jeho právní názor nevedl k nesprávnému závěru o konci lhůty pro stanovení daně, proto pochybení krajského soudu nemá vliv na následné posouzení délky lhůty pro stanovení daně, proto Nejvyšší správní soud tento názor pouze korigoval, soud proto dospěl k závěru s ohledem na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 3 Afs 80/2019 bod 31 – 38 za nedůvodnou. Soud proto uzavřel, že v dané věci nemohlo za žádných okolností dojít k prekluzi práva žalovanému stanovit daň za předmětná zdaňovací období.

66. Zcela nedůvodná je rovněž námitka, že žalovaný žalobci spolu se Seznámením nezaslal všechny nově získané důkazní prostředky. V souvislosti s touto námitkou soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 80/2019-133, ve kterém se Nejvyšší správní soud uvedenou námitkou zabýval na základě kasační stížnosti žalobce. Dle citovaného rozsudku je nedůvodná námitka žalobce, že bylo nezbytné při seznámení daňového subjektu dle § 115 odst. 2 daňového řádu analogicky postupovat podle § 88 daňového řádu, neboť jde o situaci srovnatelnou se Seznámením subjektu s výsledky daňové kontroly a s projednáním zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud s tímto názorem žalobce se neztotožnil, neshledal důvod k analogickému užití § 88 o projednání zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole je totiž zákonem předvídaný dokument se striktně vyžadovanými náležitostmi, jehož projednání daňový řád podrobně upravuje. Naproti tomu pro seznámení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu zákon takové podrobnosti nestanoví a ani nepožaduje konkrétní jeho formu seznámení, a proto není nutno takový dokument s daným subjektem projednávat, jak je vyžadováno zákonem u zprávy o daňové kontrole. Proto připodobnění seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu je nadbytečné, neboť obě procesní fáze obsahují srovnatelný prostor k dialogu mezi příslušným orgánem finanční správy a daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že z § 115 odst. 2 daňového řádu nevyplývá odvolacímu orgánu povinnost, aby s žalobcem Seznámení projednal.
67. Rovněž zcela nedůvodná je námitka žalobce, že žalovaný měl současně se Seznámením zaslat všechny shromážděné důkazy, aby mohl účinně realizovat své právo vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a provedeným důkazům. Jestliže tak žalovaný neučinil, s nově provedenými důkazy se žalobce seznámil až v rámci nahlížení do spisu dne 14. 6. 2018, což zkrátilo žalobci stanovenou 15-ti denní lhůtu pro vyjádření. Touto námitkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku č. j. 3 Afs 80/2019-126, a to v bodech 42 – 46, proto soud v bližším odůvodnění na tyto body odkazuje a uzavírá, že není povinností odvolacího orgánu zasílat daňovému subjektu konkrétní provedené důkazní prostředky, respektive důkazní prameny. Takový výklad § 115 odst. 2 daňového řádu by byl příliš extenzivní, je-li vzato v úvahu, že konkrétní obsah shromážděných a provedených důkazních prostředků může daňový subjekt bez problémů seznat při nahlédnutí do spisu u odvolacího orgánu.
68. V daném případě žalobce požadoval zaslání všech shromážděných důkazních prostředků a jejich listin, a to s odkazem na nedostatečnost 15 denní lhůty k vyjádření se k seznámení. Soud k této výhradě uvedl, že zaslání veškerých provedených důkazních pramenů daňovému subjektu není podmínkou řádného seznámení daňového subjektu dle § 115 odst. 2 daňového řádu.
69. Dále žalobce namítá, že mu nebyl dán dostatečný prostor k realizaci práva vyjádřit se ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť k tomu stanovená 15 denní lhůta byla

vzhledem k neobvyklé rozsáhlosti doplnění důkazních prostředků, nových skutkových zjištění a podstatné změně právního názoru příliš krátká a nebyla mu žalovaným prodloužena, přestože o prodloužení včas požádal. Nejvyšší správní soud se touto námitkou žalobce rovněž zabýval v rozsudku citovaném shora, a to v odstavcích 47 – 61 a dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, jestliže o žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků nerozhodl, tedy věcně neprojednal a namísto toho zastavil řízení o žádosti.

70. V daném případě Seznámení bylo žalobci doručeno dne 8. 6. 2018, rozhodnutí žalovaného o opravě zřejmých nesprávností, jež se vztahovalo k tomuto. Seznámení bylo doručeno žalobci dne 11. 6. 2018. Dne 15. 6. 2018 požádal žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 7. 2018. Žalovaný řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil rozhodnutím ze dne 19. 6. 2018 a následně vydal dne 13. 7. 2018 napadené rozhodnutí. Generální finanční ředitelství dne 14. 8. 2018 rozhodlo o odvolání žalobce proti rozhodnutí o zastavení řízení o prodloužení lhůty ze dne 19. 6. 2018, a to tak, že toto odvolání žalobce bylo zamítnuto a rozhodnutí o žádosti bylo potvrzeno rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2018. Jednalo se tedy o rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k procesnímu úkonu, které bylo odůvodněné závěrem o právní nepřípustnosti předmětné žádosti. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 80/2019-126, však žalovaný pochybil, jestliže o žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků nerozhodl, tedy věcně ji neprojednal a namísto toho rozhodl o zastavení řízení o žádosti (odstavec 53 citovaného rozsudku).
71. Dle Nejvyššího správního soudu může být slabina § 115 odst. 3 daňového řádu, znemožňujícího stanovení lhůty delší 15 dnů, překonána, jestliže zde existuje alespoň v obecné rovině možnost ji na základě včasné žádosti daňového subjektu prodloužit. Nejvyšší správní soud k obecné otázce možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu uzavřel, že žalovaný pochybil, když řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo možno považovat za zjevně právně nepřípustné. Zbývá tak posoudit, zda lze zjištěné pochybení žalovaného kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
72. Žalobce zaslal doplnění žaloby, ve kterém setrval na tom, že nebylo spravedlivé požadovat, aby se žalobce ve lhůtě 15 dnů formálně a 8 dnů fakticky (od provedení nahlížení do spisu a předání nově zjištěných důkazů a zjištěných informací) ke všem dokumentům a závěrům žalovaného komplexně vyjádřil a navrhl provedení dalších důkazních prostředků, neboť v té době nebylo možné ani všechny předepsané písemnosti prostudovat. Poukázal opětovně na § 115 odst. 2 daňového řádu, který slouží k vytvoření prostoru pro dialog nad provedeným dokazováním, kdy daňový subjekt by měl mít možnost se k postupu odvolacího orgánu vyjádřit a polemizovat s ním. Nové právní hodnocení žalovaného a nové důkazní prostředky jsou natolik složité a rozsáhlé, že poskytnutá 15 denní lhůta je nepřiměřená. Žalobce rovněž měl dostat prostor pro to, aby mohl předložit znalecký posudek vyvracející tvrzení žalovaného o nestandardnosti výše kupní ceny. Žalobce tedy fakticky nedostal dostatečný prostor k tomu, aby seznal obsah důkazů, které v jeho věci hodlá žalovaný použít.

73. Dále žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 149/2020-33 ze dne 7. 1. 2021, kdy s odkazem na tento rozsudek učinil závěr, že v jeho případě došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek vydání nezákonného napadeného rozhodnutí, kdy žalovaný vydal napadené rozhodnutí ještě dříve, než žalobci uplynula lhůta pro vyjádření se k Seznámení a navržení doplnění řízení. O žádosti žalobce žalovaný meritorně nerozhodl, jestliže řízení o žádosti pro údajnou nepřipustnost žádosti zastavil. Tento jeho postup byl nezákonný, proto platí, že o žádosti žalobce nebylo rozhodnuto. Podle § 36 odst. 3 daňového řádu nevydává-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydává-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. V případě žalobce tak došlo k prodloužení lhůty k vyjádření Seznámení do 31. 7. 2018. Napadené rozhodnutí ovšem žalovaný vydal již dne 13. 7. 2018, tedy před uplynutím této lhůty.
74. Žalovaný po vydání rozsudku Nejvyšším správním soudem ze dne 15. 7. 2020 č. j. 3 Afs 80/2019-126 zaslal vyjádření, ve kterém dovodil, že žalobce nebyl s odkazem na spisový materiál jakkoli zkrácen na svých právech, kdy mu byla poskytnuta maximální lhůta 15 dnů k reakci na Seznámení v rámci odvolacího řízení. Žalovaný navíc nad rámec stanovené lhůty vyčkal s vydáním rozhodnutí o odvolání více než jeden měsíc od doručení Seznámení, aby právě žalobce měl dostatečnou dobu pro své vyjádření. V daném případě nedošlo zdaleka k takovému masivnímu doplnění odvolacího řízení, které by vyžadovalo žalobci poskytnout větší prostor pro vyjádření k seznámení. Skutečnost, že žalovaný se odmítl žádosti o prodloužení lhůty zabývat věcně a řízení o ní zastavil, způsobuje vadu řízení, ovšem tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tímto pochybením nebyl žalobce zkrácen na svých právech. K předloženému přehledu spolehlivosti subdodavatelů žalobce při jednání u soudu žalovaný podotkl, že těžiště dokazování spočívá v řízení daňovém, proto navrhoval, aby soud tomuto důkaznímu návrhu nevyhověl pro jeho nadbytečnost. K znaleckým posudkům uvedl, že se jimi krajský soud v rozsudku zabýval, odkázal na odstavec 85, 87, 89, 104 a 112 rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019.
75. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále uzavřel, že by měl v první řadě krajský soud posuzovat, zda jsou naplněny předpoklady dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Krajský soud by měl posoudit, zda zjištěná vada v procesním postupu žalovaného mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé s tím, že má krajský soud přihlídnout k právnímu názoru Nejvyššího správního soudu o prodloužitelnosti lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu a ke všem okolnostem předcházejícího řízení o odvolání. Krajskému soudu bylo uloženo, aby se zabýval tím, zda časový prostor poskytnutý žalobci k vyjádření skutečně postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru, novým zjištěním a důkazům, a aby se tedy zabýval věcným obsahem Seznámení a obsahem vyjádření žalobce a v něm uvedenými důkazními návrhy. Rovněž bylo uloženo, aby se krajský soud zabýval při jednání předloženým přehledem spolehlivosti plátců DPH v dotčených obchodních řetězcích a rovněž tak posoudit relevanci předložených znaleckých posudků, neboť to krajský soud opomenul.
76. Soud se proto zabýval tím, zda žalobci byl dán dostatečný prostor k realizaci práva vyjádřit se ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, tedy zda stanovená 15 denní lhůta byla vzhledem k neobvyklé rozsáhlosti doplnění důkazních prostředků, nových skutkových zjištění a podstatné změně právního názoru dostatečná či nikoli. Soud se

proto zabýval tím, zda časový prostor poskytnutý žalobci k vyjádření postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru a novým zjištěním a důkazům.

77. Soud má za to, že Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a se změnou právního názoru, které obsahuje celkem 81 stran, kdy žalovaný seznamoval žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a změnou právního názoru a rovněž žalobce vyzval, aby se vyjádřil ke zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení, kdy odvoláním byla napadnuta rozhodnutí prvostupňového správce daně, a to celkem 35 dodatečných platebních výměrů ohledně DPH je značného rozsahu. V tomto Seznámení je zejména shrnut skutkový stav a následně se žalovaný zabýval existencí daňového podvodu, kdy zkoumal existenci chybějící daně na úrovni obchodních společností s tuzemskou registrací DPH, a to od bodu 43 uvedeného v Seznámení až do bodu 84 (strana 43). Od bodu 96 se správce daně zabýval vědomostním testem.
78. Následně bylo žalobci doručeno rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 11. 6. 2018, kterým byl opraven text Seznámení, když toto rozhodnutí představuje dalších 26 stran. Poprvé až v rámci nahlížení do spisu žalobce zjistil, že spis obsahuje značné množství nových dokumentů, které mají zhruba 2 000 stran. Tabulka zdanitelných plnění, u kterých žalovaný nepřiznal žalobci nárok na odpočet daně, byla žalobci doručena dne 19. 6. 2018. K takto rozsáhlému doplnění o důkazní prostředky došlo v rámci odvolacího řízení a rovněž tak došlo ke změně právního názoru v rámci odvolacího řízení. S ohledem na tyto rozsáhlé důkazní prostředky, které byly až v rámci odvolacího řízení zajištěny, soud má za to, že žalobci nebyl dán dostatečný časový prostor k vyjádření, který by postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru i k důkazům, které byly následně zajištěny, a to s ohledem na jejich značný rozsah. Skutečnost, že se žalobce k Seznámení vyjádřil, je v tomto případě dle soudu irelevantní.
79. V daném případě proto žalobce oprávněně žádal o prodloužení lhůty pro vyjádření a k navržení dalších důkazních prostředků, přičemž žalovaný pochybil, jestliže žádost žalobce neprojednal meritorně a rozhodnutím ze dne 19. 6. 2018 řízení o žádosti zastavil. O žádosti žalobce nebylo rozhodnuto v případě, že žalovaný posoudil žádost žalobce jako právně nepřipustné podání. Jestliže o žádosti žalobce o prodloužení lhůty nebylo rozhodnuto, proto ve smyslu § 36 odst. 3 daňového řádu napadené rozhodnutí bylo vydáno ještě předtím, než žalobci uplynula lhůta pro vyjádření, jak byla jím stanovena v žádosti o prodloužení lhůty. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že ještě před uplynutím stanovené lhůty 15 dní pro vyjádření k seznámení bylo dne 19. 6. 2018 doručeno rozhodnutí žalovaného o zastavení řízení o jeho žádosti o prodloužení lhůty, kdy žalovaný poučil žalobce, že žádost o prodloužení lhůty je třeba dle § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za lhůtu prekluzivní tedy, že jeho právo na vyjádření k seznámení zanikne ke dni 23. 6. 2018 po uplynutí stanovené 15 denní lhůty.
80. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 149/2020-33 ze dne 7. 1. 2021 učinil závěr, že „bylo-li rozhodnutí o odvolání vydáno v době, kdy žalobci ještě běžela lhůta k vyjádření k výzvě, jedná se nepochybně o vadu, mající vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Nelze totiž vyloučit, že žalobce by do konce běhu dané lhůty učinil vyjádření, nebo navrhl nové důkazní prostředky, kteréžto by měly vliv na věcný výsledek řízení o odvolání. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že je právem daňového subjektu předkládat důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně a vyvracet zjištění správce daně i nabízet jiné možné varianty skutkového děje a rozporovat tak dosud učiněné závěry správce daně. Proto dle soudu lze mít

za to, že žalobkyně by měla mít prostor pro to, aby mohla namítat, zda ve všech případech došlo ke ztrátě daně a rovněž není možné ani vyloučit, že by žalobkyně se kvalifikovaně vyjádřila a namítala, zda ve všech případech existuje spojitost mezi žalobkyní a subjektem, který byl údajně účasten obchodního řetězce, a u kterého mělo údajně dojít ke ztrátě daně.

81. Žádost žalobce dle § 36 odst. 1 daňového řádu o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, to je lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků, není podání zjevně právně nepřipustným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Takové žádosti lze vyhovět za podmínek § 36 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu. Z toho vyplývá, že žádost o prodloužení dané lhůty není nepřipustným podáním, ale jedná se o podání, o kterém je nutné meritorně rozhodnout.
82. V případě žalobce došlo k rozsáhlému doplnění důkazů, proto bylo nutno žalobci pro uplatnění jeho procesních práv v odvolacím řízení lhůtu k vyjádření se a k navržení nových důkazů, prodloužit. Soud proto uzavírá, že danou lhůtu lze prodloužit, proto žalobce pochybil, zastavil-li řízení o podané žádosti o prodloužení dané lhůty na místo toho, aby o ní věcně rozhodl. Toto procesní pochybení žalovaného pak je důvodem ke zrušení rozhodnutí o odvolání, neboť se jedná o tak závažnou procesní vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
83. V daném případě žalovaný svým postupem spočívajícím v zastavení řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty zapříčinil to, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno v době, kdy žalobci ještě běžela lhůta k vyjádření se k výzvě žalobce a k doplnění nových důkazů. Na danou lhůtu lze aplikovat ustanovení o prodloužení lhůt. Došlo tedy v daném případě k prodloužení lhůty podle § 36 odst. 3 daňového řádu. V daném případě bylo-li rozhodnutí o odvolání vydáno v době, kdy žalobci ještě běžela lhůta k vyjádření k výzvě, jedná se nepochybně o vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Nelze totiž vyloučit, že žalobce by do konce běhu dané lhůty učinil vyjádření nebo navrhl nové důkazní prostředky. Správní orgán měl dát žalobci dostatečný prostor pro to, aby se mohl vyjádřit k důkazům a ke změně právního názoru, což je základní procesní právo daňového subjektu. Tomuto právu pak odpovídá i povinnost správního orgánu se těmito jeho vyjádřeními zabývat a své úvahy o nich promítnout do rozhodnutí. V případě, kdy finanční orgán o odvolání rozhodl, aniž by vyčkal do konce lhůty pro vyjádření, bylo toto základní procesní právo žalobci upřeno. Proto dle soudu toto pochybení žalovaného mělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.
84. K listinným důkazům, a to k přehledu spolehlivosti plátců DPH ke dni 17. 3. 2014 a předloženým znaleckým posudkům, které žalobce předložil až v rámci řízení před soudem, přičemž jejich předložení navrhoval již v průběhu daňového řízení, soud uvádí, že neměl žalobce dostatečný časový prostor na to, aby zejména předložil znalecký posudek, který vyvrací tvrzení o nestandardnosti výše kupní ceny. Rovněž tak se nemohl žalobce kvalifikovaně vyjadřovat, zda existuje spojitost mezi žalobcem a subjektem, který byl údajně účasten obchodního řetězce, a u kterého mělo údajně dojít ke ztrátě daně.
85. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem, je třeba trvat obvykle jen tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím. V daném případě však žalobce

v rámci odvolacího řízení tyto důkazy navrhoval a nebyl mu dán dostatečný časový prostor pro to, aby tyto důkazy předložil a pak byly žalovaným v rámci odvolacího řízení řádně zhodnoceny. V rámci daňového řízení proběhlo dokazování jen ohledně důkazů, které zajistil správce daně, ovšem v důsledku neprodloužení lhůty pro vyjádření a předložení důkazů nebylo provedeno dokazování, které se týkalo důkazních návrhů žalobce. Proto po zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, bude povinností žalobce, aby vyhodnotil předložený znalecký posudek ohledně obvyklé sjednané ceny, ve kterém se znalec vyjadřuje k otázce skutkové a znalecký posudek ohledně popisu obchodního modelu s pohonnými hmotami žalobce a ohledně posouzení standardnosti zapojení ostatních ekonomických subjektů do obchodního řetězce. Rovněž tak žalovaný v dalším řízení zhodnotí v kontextu dalších důkazů přehled spolehlivosti plátců DPH v dotčených obchodních řetězcích. Tyto listinné důkazy mohou mít význam při posuzování existence podvodu na DPH a vědomého zapojení žalobce do tohoto podvodu. Nyní bude na žalovaném, aby zhodnotil důkazy, které byly žalobcem předloženy a rovněž se zabýval dalšími důkazními návrhy, které byly žalobcem před soudem vzneseny.

86. S ohledem na shora uvedený závěr soud se již nezabýval dalšími žalobními námitkami.
87. Soud proto z důvodů shora uvedených napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť dospěl k závěru, že žalovaný podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem, když toto procesní porušení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nebylo totiž vyloučeno, že žalobce ve vyjádření navrhne nové důkazní prostředky, což bylo i jím učiněno, jestliže žalobce v rámci řízení před soudem předkládal nové důkazní prostředky a navrhoval jejich provedení. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. zdejší soud vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozsudku.
88. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen nahradit žalobci náklady řízení. Žalobci vznikly náklady v řízení před krajským soudem ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek, dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně advokáta za 4 úkony právní služby, to je převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání a vyjádření, společně se 4 režijními paušály – celkem $4 \times 3\,100\text{ Kč} + 4 \times 300\text{ Kč}$, dále za řízení o kasační stížnosti, a to ve výši 5 000 Kč za zaplacený soudní poplatek a dále za 2 úkony právní služby, a to za převzetí a sepsání kasační stížnosti, celkem tedy $2 \times 3\,100\text{ Kč} + 2 \times 300\text{ Kč}$. Dále žalobci náleží cestovné na jednání ke krajskému soudu dne 19. února 2019 ve výši 735 Kč a náhrada za promeškaný čas ve výši 900 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb. Celkem tedy náklady řízení za zastoupení představují částku 22 035 Kč. Tato částka (krom zaplaceného soudního poplatku) byla navýšena o DPH 4 627 Kč, neboť právní zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH. Celkem se tedy jedná o částku 34 662 Kč včetně 3 000 Kč a 5 000 Kč SOP, kterou je žalovaný povinen zaplatit k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 22. března 2021

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu